

**FRANCISCO CÉSAR ASFOR ROCHA**  
*Ministro do Superior Tribunal de Justiça*

Louvando essa iniciativa do eminente Prof. Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador-Geral de mais esse "Simpósio Nacional de Direito Tributário", desta vez o XIX, que a cada ano cuida de trazer a debate assuntos tributários de real importância doutrinária e de largo interesse prático, procurarei, com objetividade, por amor à brevidade, responder as questões que estão postas.

1ª) Quais os efeitos da cassação de liminar (concedida em mandado de segurança ou em medida cautelar) de que tenha resultado suspensão de exigência de tributo: o simples pagamento do tributo? O pagamento do tributo acrescido de correção monetária? O pagamento do tributo acrescido de correção monetária e de juros e multas de mora?

Inicialmente observo que o art. 151 do CTN não prevê, a rigor, a *liminar* concedida em ação cautelar como meio de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Em termos de liminar, somente a concedida em sede de mandado de segurança é a que tem o condão de, por si só, suspender referida exigibilidade, tendo por presentes apenas os pressupostos do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*.

Vale dizer: reconhecidos, na via do remédio heróico, como existentes o bom direito e o perigo da demora, nasce para o contribuinte o direito de obter a liminar, independentemente de qualquer outra formalidade.

Nesse sentido, a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça tem decidido, conforme dão conta os julgados nos RMS 448-0/SP e 3.286-8/RS, de minha relatoria, assim sumariados:

"Processual civil e tributário — Mandado de Segurança — Liminar — Suspensão da exigibilidade de crédito tributário — Dispensa de Depósito. Desde que reconhecido, em sede de mandado de segurança, pelo próprio Magistrado a quem couber decidir pelo deferimento da liminar, que são ocorrentes os pressupostos do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*, a partir desse reconhecimento nasce para o impetrante o direito subjetivo de obter a sua concessão, sendo descabida a exigência de depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Recurso provido" (un., j. 11.4.94, DJ 18.4.94) .

"Processual civil — Recurso em Mandado de Segurança — Ataque a Despacho denegatório de liminar em outro *mandamus*. O art. 151, IV, do CTN impõe a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mas desde que concedida liminar em sede de remédio heróico. Todavia, tal concessão está condicionada à percepção do Magistrado de ter por presentes os seus pressupostos autorizativos, quais sejam, o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*. Recurso improvido" (un., j. 7.3.94, DJ 18.4.94).

É certo que liminar tem sido concedida no leito de outra ação, que não em *writ*, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, mas sempre condicionada a que seja efetuado o depósito integral, já aí em obediência ao comando provindo do inc. II do art. 151 do CTN.

Sem o depósito não pode o contribuinte deixar de sofrer a ameaça da cobrança do devido uma vez que o seu direito de ver cessado esse receio decorre do depósito integral.

Assim já posicionou-se a referida Colenda 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no RMS 3.901-3/SP, de que fui Relator, conforme anuncia a seguinte ementa:

"Processual civil — Recurso em Mandado de Segurança — Ato judicial. Denega-se a segurança quando ataca despacho, que, em medida cautelar, condiciona a suspensão da exigibilidade do crédito fiscal à efetivação de depósito, desde que praticado sem qualquer ilegalidade ou abuso de poder, - e proferido dentro do estrito limite do poder de cautela do Juiz. Recurso improvido". (un. j. 8.6.94).

Observo, de passagem, que o mesmo Superior Tribunal de Justiça tem aceito o depósito tanto em cautelar, quanto em qualquer outro feito, daí porque ser desnecessária a propositura de ação cautelar para fazer valer o direito que decorre do inc. II do art. 151 do CTN.

Feitas essas considerações anoto que, antecipando a eficácia da sentença, a liminar se presta, em tese, como um instrumento para manter íntegro o direito que se quer ter por constatado ao final da demanda, de sorte que a demora desse reconhecimento importe em nenhum gravame a quem dele for detentor.

Todavia, a liminar, genericamente, como de curial sabença, tem como uma de suas principais características a provisoriedade, até mesmo porque concedida apenas em face de um exame perfunctório do direito e dos fatos expostos (na inicial ou no curso da demanda), tanto assim que é bastante para a sua concessão apenas o *fumus boni juris* e a percepção do *periculum in mora*.

Com efeito, com a obtenção dessa medida precária não pode o autor já se arvorar de vencedor da lide, por isso mesmo que deve ter sempre como possível a sua desconstituição ou o seu desfazimento. O próprio ato de promover a ação já traz ínsita em si a convicção de que o autor assumiu o risco de ser vencedor ou ser vencido na contenda.

Se é assim, tanto pode o *mandamus* ser denegado quanto também ser tida por improcedente a ação em cujo seio a liminar, com o depósito, foi obtida.

Tem-se, destarte, pois, que a liminar não tem outro condão senão o de deixar incólume o demandante a quem ela aproveita dos prejuízos que da demora na solução da lide possam advir. Nenhum outro direito dela pode se espraiair.

Para o caso em tablado, quer tudo isso dizer que o contribuinte, ao postular — com fincas nas disposições contidas no inc. IV do art. 151 do CTN — a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por esse meio, já deve saber, de antemão, que a obter essa suspensividade, nada mais se lhe estará assegurado senão apenas o direito de não ser importunado pelo Fisco, até enquanto não for indeferida a sua pretensão referente à alegada incorreção da cobrança que lhe foi ou lhe está prestes a ser feita.

Desde que reconhecida a regularidade da cobrança da exação questionada, vale dizer, uma vez denegada a segurança, desaparece a salvaguarda que protegia o contribuinte de se lhe ser exigido o crédito tributário.

Dessa sorte, dissipa-se qualquer suspeita no atinente a existência de débito fiscal a ser pago, isto é, não resta nenhuma dúvida de que o contribuinte é, efetivamente, devedor.

Sendo assim, haverá o contribuinte de suportar todos os ônus decorrentes da mora, tais como multa, juros e, evidentemente, correção monetária (que não é efeito da mora, mas mera atualização do devido).

Poder-se-ia contestar essa assertiva com o argumento de que, se, em razão do disposto no § 2 - do art. 161 do CTN, os efeitos da mora são afastados com a mera consulta formulada pelo devedor, dentro do prazo legal, ao Fisco, com maior razão esses efeitos seriam afastados em face de uma ordem judicial, ainda que tendo sido proferida em caráter precário, de que se reveste a liminar.

Acontece, todavia, que essa colocação não vingaria pela simples razão de que a consulta é dirigida diretamente ao Fisco, não sendo, pois, razoavelmente compreensível que a demora no fornecimento da resposta pudesse beneficiar a quem lhe der causa.

No caso de liminar concedida em mandado de segurança o Fisco em nada. contribui pelo retardamento da definição que der por correta a exigência tributária. Dessa sorte, não seria lógico nem seria justo que viesse ele a sofrer prejuízos pela demora na solução do litígio.

Não fosse assim, a demora pelo destame da controvérsia, a par de trazer prejuízos ao Fisco por custar a receber o que lhe foi reconhecido como devido, beneficiaria o contribuinte que foi ao final tido como perdedor, visto que, aplicando os recursos que deveriam ter sido destinados ao pagamento, seria contemplado com os ganhos financeiros decorrentes do valor aplicado.

Embora esse último argumento não sirva para a hipótese de a liminar ter sido concedida mediante a efetuação de depósito, todas as demais colocações acima formuladas são a ela aproveitadas, razão pela qual, em conclusão, respondo que cessados os efeitos de liminar concedida suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, seja, em sede de mandado de segurança, seja em leito de qualquer outra ação judicial, havendo ou não depósito, o tributo deverá ser pago acrescido de correção monetária, juros de mora e multa.

Evidentemente que, havendo depósito, este será convertido em renda, considerando-se o principal depositado e todos os acréscimos decorrentes da aplicação, sendo o contribuinte devedor da diferença apurada.

2ª) No caso de medida judicial que suspenda exigibilidade de imposto, pode o Fisco lavrar auto de infração, a pretexto de não decair de seu direito de constituir o crédito tributário?

O Fisco não pode lavrar auto de infração contra o não pagamento de imposto cuja exigibilidade esteja suspensa por decisão judicial.

Se a cobrança está suspensa por ordem judicial, isto é, se Pagamento encontra-se autorizado e resguardado dos seus regulares efeitos, não há como legitimar a autuação fiscal, enquanto for vigente a medida judicial referida.

Embora possa-se dizer, em preciosismo de gramática, que o art. 151 do CTN cuida apenas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, isto é, trata tão-somente de impedir a cobrança da exação cogitada, sem dúvida que impedido estará o Fisco de adotar qualquer medida que resulte na própria constituição do crédito tributário, pois dependente, na espécie, do reconhecimento judicial, com o julgamento final da causa, da existência da relação jurídico-tributária controvertida e da submissão do contribuinte à exação da qual pretendeu livrar-se pela via judicial.

Ressalto que é irrelevante se existente ou não o depósito, pois os efeitos da liminar em mandado de segurança são os mesmos do depósito integral do *quantum* discutido.

Em tal ocorrendo, é evidente que não se pode falar em caducidade do direito do Fisco se a sua atuação está obstaculizada por conta de uma ordem judicial, e não pela inércia resultante do descaso do Fisco.

3ª) É a sucumbência aplicável em processos de Mandado de Segurança?

Sempre acolhi com respeitosa reverência os entendimentos cristalizados por súmulas do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Todavia, nunca deixei de inquietar-me com o comando emergente do verbete 512 da Súmula do Pretório Excelso, segundo a qual "não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança."

A doutrina, pelos mais prestigiados, lança-se, em grande escala, contra a exclusão da verba em exame.

Deve-se, inicialmente, ter em conta a observação de Chiovenda (in, *Instituições de Direito Processual*, v. III, p. 285, na remissão feita por Luiz Carlos de Potilho, in *RF* 246/221), ao cuidar do princípio da sucumbência, para quem

o fundamento dessa condenação é o fato objetivo da derrota, e a justificação desse instituto está em que a atuação da lei não deve representar uma diminuição patrimonial para a parte a cujo favor se efetiva; por ser interesse do estado que o emprego do processo não se resolva em prejuízo de quem tem razão e por ser, de outro turno, interesse do comércio jurídico que os direitos tenham um valor tanto quanto possível, nítido e constante.

Essa, por certo, a motivação que teve o legislador da Lei Civil Adjetiva vigente, na dicção do seu art. 20, ao impor ao vencido pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios.

Em comento a tal dispositivo, o mestre Pontes de Miranda (in *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. I, p. 416) leciona que

hoje não há qualquer especialização de ações para que incida o art. 20. Não importa se a ação é declaratória, constitutiva positiva ou negativa, condenatória, mandamental ou executiva. Não mais se limita a sanção às ações do ato ilícito absoluto ou relativo. Pressuposto necessário é um só: ter havido perda da causa, pelo autor, ou pelo réu, ou quem quer que seja perdente.

O sempre lembrado Hely Lopes Meirelles (in *Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção Habeas Data*, p. 65), afirma, enfaticamente, que

na sentença, o Juiz deverá decidir sobre o pedido na inicial, condenando o vencido nas custas e honorários advocatícios, consoante determina o art.20 do CPC que firmou o princípio da sucumbência, em substituição ao da culpa ou dolo processual. Desde que o mandado de segurança é uma causa, vale dizer, uma ação civil, impõe-se a condenação do vencido em honorários. Não importa que o rito dessa ação seja especial, mesmo porque, nas demais ações especiais, o princípio da sucumbência vem sendo aplicado sem restrições. Não vemos razão para a exclusão dessa verba pela Jurisprudência dominante (STF Súmula 512), aliás contrariada em recentes acórdãos do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e do Estado do Rio Grande do Sul.

No mesmo diapasão, a voz de Barbosa Moreira (in *Direito Processual Civil*, p. 246), que ainda na vigência do Código de 1939 já entendia que

"não nos constando a existência de outros argumentos com que se pudesse impugnar a incidência do art. 64 do mandado de segurança, recapitulemos: se esse processo especial se rege subsidiariamente pelas normas codificadas; se nele existe ação e, a *fortiori*, causa; se há partes e, por conseguinte, parte vencedora e parte vencida, ambas representadas por advogados – então é insustentável a proposição segundo a qual descabe, aí, a condenação em honorários."

Yussef Said Cahali (in *Honorários Advocatícios* pp. 735-734), persegue a mesma linha de compreensão, quando afirma que

"no mandado de segurança há partes, autor e réu, com denominações diferentes mas nessa posição. No mandado de segurança há relação processual que se completa com a notificação da autoridade coatora. No mandado de segurança, como toda e qualquer ação, admite-se a intervenção assistencial da autoridade pública, do Poder Público, e necessariamente do terceiro interessado. Há uma lesão a direito líquido e certo, instaurando-se uma controvérsia, que não se esgota na declaração da ilegalidade do ato, dotada a sentença de certa executoriedade, ainda que restrita. No plano jurídico-processual, não há distinção entre ação fundada em direito privado ou pela ação fundada em direito público, quando se cuida de reparação de direito individual. A ação sempre é um direito público, direito subjetivo público dirigido contra o estado, a fim de obter, através do órgão jurisdicional, a justa composição da lide. E isto somente pode ser obtido, como nas ações em geral, por



intermédio de profissional habilitado (CPC, art 36), à diferença, portanto, do que ocorre com o habeas corpus para cuja impetração é dispensável a outorga de mandato a advogado constituído. Encerrando a lide, a sentença final ou é favorável ou é desfavorável à parte. A parte a quem a sentença favorece é vencedora. A parte a quem a sentença não favorece, ou cuja pretensão deixou de acolher, é vencida. De modo que, aqui, a parte vencida, na técnica da nossa moderna legislação processual, é aquela que não obteve sentença favorável, mas que obteve uma sentença contrária. E estes conceitos se ajustam tanto ao impetrante como à autoridade impetrada. Nem encontra óbice a esse entendimento o fato de poder limitar-se intervenção da autoridade coatora às informações administrativas, pois estas até mesmo podem ter sido omitidas, o que não se impede, como no caso da revelia, de reconhecimento de pretensão resistida."

O Prof. Maurílio Wagner de Paula Reis, em trabalho intitulado "Os Honorários na Ação de Mandado de Segurança» (in *Mandados de Segurança Injunção*, coordenado pelo eminente Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, p. 332), anota um dado a mais pois que

não se pode olvidar o art. 37, § 6º, da Constituição de 1988 — as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos respondem pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causem a terceiros. Ora, no momento em que o terceiro tem que se valer do Judiciário para assegurar direito líquido e certo, é evidente que a autoridade coatora está a lhe causar dano.

Na mesma trilha está Celso Ribeiro Bastos (in *Do Mandado de Segurança*, 2- ed., Saraiva, 1982, pp.20-21) quando leciona que

a nossa posição é no sentido de que o mandado de segurança se submete ao princípio da sucumbência. A razão é que embora a Lei 1.533 alije o Código de Processo Civil, nas matérias por ela reguladas, nela nada consta acerca de honorários advocatícios, pelo que tem-se que necessariamente aplicar à espécie as leis genéricas do processo civil. Assim já devia ser antes mesmo do atual Código de Processo Civil. Não cremos que ele tenha inovado o tema. a referência freqüente feita pela Jurisprudência ao surgimento do novo Código afigura-se-nos mais como um pretexto para ensejar a correção de um entendimento cujo desacerto já se fazia patente do que o reflexo de uma autêntica alteração do direito objetivo. Sobre ser

juridicamente a tese correta, a condenação em honorários é também a solução mais conveniente. Por um lado, reprime a utilização abusiva da medida. De outra parte, restaura um princípio básico de justiça, segundo o qual ninguém deve arcar com os ônus decorrentes da ilegalidade alheia. O vencedor da segurança já se viu forçado a recorrer ao Judiciário para fazer valer um direito seu, líquido e certo. Os incômodos dessa iniciativa já são em si mesmos injustificados e irreparados. Como fazê-lo arcar ainda com as despesas com o seu patrono?

Outros e outros doutrinadores, igualmente de reconhecido saber, perfilam nessa mesma corrente.

Ademais, deve-se sublinhar que o tema inquieta igualmente a Jurisprudência pois que são numerosos os julgados demonstradores de inconformismo com o sobredito Verbetes 512.

Aliás, como lembra Yussef Said Cahali, em sua obra indicada (p. 734),

a simples insistência com que nossos Tribunais têm sido continuamente provocados para manifestação a respeito dos honorários advocatícios em mandado de segurança já revela a ânsia revisionista projetada pela insatisfação do critério jurisprudencial que tem prevalecido.

Devo assinalar que os eminentes Mins. Djaci Falcão e Oscar Correia, igualmente guardavam o convencimento pessoal da aplicação de honorários de sucumbência em mandado de segurança, apenas se conformavam ao comando do verbete indicado.

Se maior rebeldia não se constata é porque, certamente, a simples existência da pré-falada Súmula já inibe o Magistrado para não se lançar contra ela e formular novas reflexões sobre o tema.

Entendo que a atividade judicante importa em que se entenda que o processo judicial não encerra surpresas sucessivas, como um jogo aleatório e misterioso, pois é uma atividade conseqüente e previsível, dentro de segura orientação e de constante evolução.

Todavia, como coisa essencialmente viva, o Direito ultrapassa os limites interpretativos que vão se tornando tradicionais, para atualizar o conteúdo da Lei, buscar no domínio axiológico o seu sentido finalístico, através de encadeamentos visualizadores do que seja justo e razoável.

O saudoso Prof. Nelson Sampaio lecionava que as decisões judiciais devem evoluir constantemente, referindo, é certo, os casos pretéritos, mas operando passagem à renovação judicial do Direito, sem contudo, abrir a porta ao arbítrio judicial.

O ato de aplicar a lei ao caso concreto não se resume à subsunção à pragmática das sentenças judiciais anteriores mas que se tenha também como pressentes os ensinamentos relevantes da doutrina científica do Direito, fonte subsidiária e elemento revalorizador de todos os julgados.

Através de tais operações, não tomará o Juiz liberdades permissivas com a Lei, decidindo contra o seu comando, mas, ao estabelecer, em atividade recriadora, a norma regente do caso concreto, dentre as várias opções interpretativas que se oferecerem ao seu espírito, escolherá aquela que mais completamente realize o ideal do justo.

Com efeito, não vejo na lei do mandado de segurança nenhum dispositivo que restrinja, explicitamente, a aplicação do princípio da sucumbência. A sua exclusão decorre de criação doutrinária que afasta — e a meu sentir, erroneamente — a aplicação da regra geral contida no Código de Processo Civil. A perda da causa é o único pressuposto para que seja imposta a condenação da verba cogitada, não mais sendo ela resultante de culpa ou dolo processual.

Não é lógico nem é justo que o vitorioso na contenda, depois de ter direito líquido e certo agredido, após passar por todos os conhecidos e naturais aborrecimentos, senão vexames, sempre presentes, ínsitos mesmos, em todas as pelejas judiciais, ainda sofra uma diminuição

patrimonial, tendo que arrostar com a remuneração do trabalho do seu patrono.

Ademais, condenar o vencido em todas as parcelas da sucumbência, é sem dúvida, a solução mais conveniente, na medida em que, por um lado, refreia o uso impertinente do *mandamus* pelo particular, e, por outro, estimula a autoridade a decidir, em instâncias administrativas, de modo mais refletido, sobre postulações eventualmente envoltas de direito líquido e certo.

Com tais considerações, entendo ser cabível a condenação da verba honorária em sede de mandado de segurança.

4ª) Nos casos em que o art. 66 da Lei 8.383, de 30.12.91, admite a compensação de tributos federais, pode o contribuinte efetuar a compensação antes de assegurar-se do reconhecimento de seu crédito pelo Fisco? Quais os riscos a que se submeteria o contribuinte se efetuasse compensação, com a qual o Fisco não concordasse por não reconhecer o crédito do mesmo contribuinte?

O questionamento remete ao texto do art. 66 da Lei 8.383, de 30.12.91, que assim preceitua:

Art. 66 — Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º — A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º — É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º — A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º — O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Hipótese expressa de extinção do crédito tributário (art. 156, II, CTN), a compensação, nos termos do art. 170 do CTN, somente será autorizada se os créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, vencidos ou vincendos, se revestirem dos atributos de liquidez e certeza.

Tais o são aqueles expressamente reconhecidos pelo Fisco, bem como os insertos em sentença transitada em julgado — consubstanciados estes, inclusive, em título executivo judicial — a cuja existência não se opõe qualquer dúvida.

Com efeito, o crédito do contribuinte a ser compensado com o crédito tributário deve apresentar-se delimitado na sua extensão e manifesto na sua existência, além de prontamente apto a ser exercido. Despertando dúvidas ou necessitando ser constatado por provas, o crédito nem é líquido, nem é certo.

De outra parte, como exige a Lei 8.383/91, deve o crédito, na hipótese, ser oriundo de pagamento indevido ou a maior de tributos ou contribuições federais, inclusive previdenciárias, além de atender aos demais pressupostos legais.

Ante as considerações expostas, entendemos que a compensação prevista pelo art. 66 da Lei 8.383/91 não pode ser efetuada pelo contribuinte ao seu livre arbítrio. Necessário se faz, para começar, o reconhecimento, em definitivo, de seu crédito pelo órgão fazendário competente ou pelo Poder Judiciário.

Efetuando ao seu alvedrio a compensação, a eventual discordância fazendária relativamente ao pretense crédito do contribuinte, submete-o aos mesmos efeitos decorrentes do inadimplemento tributário,

arcando não só com a atualização monetária da dívida, como com os encargos moratórios previstos na legislação, inclusive a multa.

5ª) O disposto no art. 166 do CTN aplica-se à compensação de impostos indevidamente pagos?

Por certo. Do contrário ocorreria o enriquecimento sem causa do contribuinte legal do imposto.

A norma do art. 166 do CTN estatui que a restituição dos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

É o caso dos chamados impostos indiretos, dos quais o ICMS é exemplo clássico, onde a carga tributária, em princípio, não é suportada pelo contribuinte legal do imposto, porquanto embutida no preço da mercadoria, sendo repassada ao adquirente do produto, conhecido como contribuinte de fato.

Em verdade, a relegar-se a norma em comento, estar-se-ia restituindo quantias a quem nada desembolsou.

Assim entendo que à compensação, que nada mais é que uma forma de liquidação da obrigação tributária que exige a presença, dentre outros dos mesmos elementos da repetição do indébito, deve se aplicar o disposto no art. 166, CTN.

Finalizando, observo que a Egrégia 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Resp. 27.169-5/SP, por mim conduzida, decidiu em hipótese semelhante, pela incidência do dispositivo em apreço onde através de ação declaratória, se buscava o reembolso do tributo também por via indireta (no caso, a do autocreditamento), de cuja emenda extraio no que interessa, a seguinte passagem:

Mesmo em se tratando de ação declaratória, onde se busca o reembolso pela via indireta do creditamento (autolançamento) e não pela via direta do pagamento mediante ação de repetição de indébito, incide a norma do art. 166, CTN, segundo a qual, a restituição de tributos que comportem por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Diante de tais pressupostos tenho que o disposto no art. 166 do CTN aplica-se a compensação de impostos indevidamente pagos.